

Grundsatzurteil – Arrêt de principe

Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1805/2014 vom 16. Dezember 2014

Bearbeitet durch: Dr. iur. Susanne Raas, Gerichtsschreiberin am Bundesverwaltungsgericht.

Steuerliche Regulierung von Vermögenswerten. Einmalzahlung

Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1805/2014 vom 16. Dezember 2014 i.S. A. und C. AG gegen Eidgenössische Steuerverwaltung. Noch nicht entschiedene Rechtsfrage.

Regeste

Betroffene Personen müssen bis zum im Abkommen bestimmten Datum der Zahlstelle mitteilen, ob ihre bei der Zahlstelle liegenden Vermögenswerte der österreichischen Behörde gemeldet werden sollen oder ob auf diesen Vermögenswerten eine einmalige Zahlung erhoben werden soll. Erfolgt keine Mitteilung, wird die so genannte Einmalzahlung erhoben. Die Zahlstelle informiert die betroffenen Personen innerhalb von zwei Monaten nach Inkrafttreten des Abkommens über diese Wahlmöglichkeit (E. 2.1 und 5.2). Identifiziert die Zahlstelle eine betroffene Person erst nachträglich, kann diese Person unter bestimmten Umständen dennoch die Wahl vornehmen (E. 2.1.5 und 2.2.4). Das IQG regelt die Umsetzung des Abkommens im innerstaatlichen Recht (E. 2.2). Zwar muss die Zahlstelle die betroffene Person informieren, die Information ist aber nicht Voraussetzung, damit die Einmalzahlung erhoben werden kann (E. 5.3.1), sondern nur eine Ordnungsvorschrift (E. 5.3.2). Es liegt zudem kein Fall einer nachträglichen Identifizierung vor (E. 5.3.1). Weil die Einmalzahlung nicht ohne rechtlichen Grund erfolgte, kann sie auch nicht zurückerstattet werden (E. 5.3.3).

Il appartient aux personnes concernées d'indiquer à l'agent payeur jusqu'à la date fixée dans l'accord si les avoirs dont elles disposent chez celui-ci doivent être déclarés aux autorités autrichiennes ou s'ils doivent être imposés par un paiement unique. En l'absence d'instructions, il est procédé selon la méthode dite du « paiement unique ». L'agent payeur doit informer les personnes concernées du choix dont elles disposent dans les deux mois qui suivent l'entrée en vigueur de l'accord (consid. 2.1 et 5.2). Si l'agent payeur n'identifie une personne concernée qu'a posteriori, cette personne jouit encore, à certaines conditions, du droit de choisir (consid. 2.1.5 et 2.2.4). L'application de l'accord en droit interne est réglée par la LIFI (consid. 2.2). Certes, l'agent payeur a l'obligation d'informer la personne concernée ; cette information n'est pas, cependant, une condition préalable au prélèvement du paiement unique (consid. 5.3.1). Elle constitue uniquement une prescription d'ordre (consid. 5.3.2). En outre, il ne s'agit pas ici d'un cas d'identification a posteriori (consid. 5.3.1).

Comme le paiement unique n'a pas été effectué sans motif juridique, il ne peut y avoir restitution (consid. 5.3.3).

Le persone interessate devono comunicare all'agente pagatore se i loro valori patrimoniali collocati presso quest'ultimo vadano comunicati all'autorità austriaca oppure assoggettati all'imposizione a posteriori mediante pagamento unico, entro le date di riferimento stabilite dalla Convenzione. In caso di mancata comunicazione, viene riscosso il cosiddetto pagamento unico. L'agente pagatore informa le persone interessate in merito alle summenzionate opzioni per la regolarizzazione fiscale, entro due mesi dall'entrata in vigore della Convenzione (consid. 2.1 e 5.2). Se l'agente pagatore identifica solo a posteriori una persona interessata, a determinate condizioni quest'ultima può ancora scegliere una delle due predette opzioni (consid. 2.1.5 e 2.2.4). La LIFI disciplina l'attuazione della Convenzione nel diritto interno (consid. 2.2). Sebbene l'agente pagatore sia tenuto ad informare la persona interessata, tale informazione non è una condizione per poter riscuotere il pagamento unico (consid. 5.3.1), bensì soltanto una prescrizione d'ordine (consid. 5.3.2). Inoltre, non si tratta di un caso di identificazione a posteriori (consid. 5.3.1). Poiché il pagamento unico non è stato effettuato senza motivo giuridico, lo stesso non può neppure essere restituito (consid. 5.3.3).

Sachverhalt (Zusammenfassung)

Die C. AG erhob per 31. Mai 2013 eine Einmalzahlung auf bei ihr verbuchten Vermögenswerten auf einem Konto des in Österreich wohnhaften A., und zwar gestützt auf das Abkommen vom 13. April 2012 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (SR 0.672.916.33; nachfolgend: Abkommen AT). Gleichentags stellte sie A. eine «Bescheinigung über die Nachversteuerung durch Einmalzahlung» aus.

A. erhob «Einspruch gegen die [...] Einmalzahlung».

Die C. AG bestätigte die Gültigkeit ihrer Bescheinigung betreffend Einmalzahlung vom 31. Mai 2013 und wies A. auf die Möglichkeit hin, innert 30 Tagen nach Zustellung ihres Schreibens bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) den Erlass einer Verfügung zu verlangen.

Nachdem A. bei der ESTV den Erlass einer Verfügung verlangt hatte, wies die ESTV (im Folgenden auch: Vorinstanz) den «Einspruch» ab und hielt fest, dass die Mitteilung von A. gemäss Art. 5 Ziff. 1 Abkommen AT nach Ablauf des Stichtags 3 und somit verspätet erfolgt sei und dass die C. AG gegenüber A. dementsprechend zu Recht die Einmalzahlung im Sinne von Art. 4 des Bundesgesetzes vom 15. Juni 2012 über die internationale Quellenbesteuerung (IQG; SR 672.4) bzw. Art. 5 Ziff. 3 in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 1 Abkommen AT vorgenommen habe.

Mit Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht beantragt A. (im Folgenden: Beschwerdeführer) sinngemäss, unter Aufhebung der Verfügung der Vorinstanz sei ihm der Betrag der Einmalzahlung unverzüglich zurückzuerstatten. In verfahrensrechtlicher Hinsicht verlangt er die Durchführung eines Schriftenwechsels mit der C. AG und der Vorinstanz. Weiter stellt er Beweisofferten.

Die Vorinstanz stellt den Antrag, die Beschwerde sei vollumfänglich und kostenfällig abzuweisen. Ferner verlangt sie, dass der C. AG Gelegenheit zur Stellungnahme gewährt wird.

Das Bundesverwaltungsgerichts räumte der C. AG (nachfolgend auch: Beschwerdegegnerin) Gelegenheit ein, eine Stellungnahme einzureichen, welche sie wahrnahm.

Das Bundesverwaltungsgericht weist die Beschwerde ab.

Das Bundesgericht ist auf eine dagegen gerichtete Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit Urteil 2C_48/2015 vom 20. Januar 2015 nicht eingetreten.

Aus den Erwägungen

2.

2.1

2.1.1 Das am 1. Januar 2013 in Kraft getretene Abkommen AT hat zum Zweck, durch bilaterale Zusammenarbeit der beiden Vertragsstaaten die effektive Besteuerung der betroffenen Personen in der Republik Österreich sicherzustellen, und zwar insbesondere mit einer Regelung betreffend Nachversteuerung von Vermögenswerten bei einer schweizerischen Zahlstelle von in der Republik Österreich ansässigen betroffenen Personen (vgl. Art. 1 Ziff. 1 und 2 Bst. a Abkommen AT; Art. 4 ff. Abkommen AT). Als «schweizerische Zahlstellen» gelten dabei namentlich Banken nach dem schweizerischen Bankengesetz vom 8. November 1934 (BankG; SR 952.0) (vgl. Art. 2 Bst. e Abkommen AT). «Betroffene Person» im Sinne des Abkommens AT ist insbesondere eine in der Republik Österreich ansässige natürliche Person, die «als Vertragspartner einer schweizerischen Zahlstelle Konto- oder Depotinhaber sowie nutzungsberechtigte Person der entsprechenden Vermögenswerte ist» (Art. 2 Bst. h Abkommen AT).

Das Abkommen AT legt im Kontext der erwähnten Nachversteuerung von Vermögenswerten verschiedene Stichtage fest. «Stichtag 2» im Sinne des Abkommens ist der 31. Dezember 2010 (Art. 2 Bst. j zweiter Gedankenstrich Abkommen AT). Als «Stichtag 3» gilt der letzte Tag des fünften Monats nach dem Inkrafttreten des Abkommens AT (Art. 2 Bst. j dritter Gedankenstrich Abkommen AT), also der 31. Mai 2013. Die weiteren im Abkommen definierten Stichtage sind hier nicht von Interesse.

2.1.2 Nach dem Abkommen AT haben die schweizerischen Zahlstellen die Konto- und Depotinhaber innerhalb von zwei Monaten nach dem Inkrafttreten des Abkommens über dessen Inhalt und die daraus resultierenden Rechte sowie Pflichten der betroffenen Person zu informieren (Art. 4 Ziff. 1 Abkommen AT; eine hier nicht einschlägige Sonderregelung gilt gemäss Art. 4 Ziff. 2 Abkommen AT, sofern die Geschäftsbeziehung zur schweizerischen Zahlstelle im Zeitraum zwischen dem Inkrafttreten des Abkommens [1. Januar 2013] und dem Stichtag 3 [31. Mai 2013; vgl. E. 2.1.1] eröffnet wurde).

2.1.3 Gemäss Art. 5 Ziff. 1 Satz 1 Abkommen AT hat eine betroffene Person, welche am Stichtag 2 (31. Dezember 2010; vgl. E. 2.1.1) und beim Inkrafttreten des Abkommens (1. Januar 2013) bei derselben schweizerischen Zahlstelle ein Konto oder Depot unterhält, der schweizerischen Zahlstelle spätestens per Stichtag 3 (31. Mai 2013; vgl. E. 2.1.1) schriftlich mitzuteilen, «für welche der beim Inkrafttreten dieses Abkommens bestehenden Konten oder Depots die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Artikel 7 erfolgen soll und für welche Konten oder Depots sie der schweizerischen Zahlstelle die Ermächtigung zur freiwilligen Meldung nach Artikel 9 gewährt». Laut Art. 5 Ziff. 1 Satz 2 Abkommen AT ist eine abgegebene Mitteilung ab Inkrafttreten des Abkommens unwiderruflich.

Gibt die betroffene Person bis zum Stichtag 3 keine entsprechende Mitteilung ab, erfolgt die Nachversteuerung bei den betreffenden Konten oder Depots durch Einmalzahlung gemäss Art. 7 Abkommen AT (Art. 5 Ziff. 3 Abkommen AT). Gemäss Art. 9 Ziff. 1 Abkommen AT entfällt die Erhebung der Einmalzahlung nach Art. 7 Abkommen AT, wenn die betroffene Person ihre schweizerische Zahlstelle spätestens per Stichtag 3 schriftlich ermächtigt, bestimmte, in Art. 9 Ziff. 2 Abkommen AT genannte Informationen an die zuständige österreichische Behörde zu melden.

2.1.4 Unter Vorbehalt hier nicht einschlägiger Ausnahmen (Art. 6 und Art. 11 Abkommen AT) erhebt die schweizerische Zahlstelle gemäss Art. 7 Ziff. 1 Abkommen AT per Stichtag 3 eine Einmalzahlung auf den bei ihr verbuchten Vermögenswerten. Diese Regelung gelangt – wie aufgezeigt – insbesondere dann automatisch zur Anwendung, wenn die betroffene Person bis zum Stichtag 3 keine schriftliche Mitteilung abgegeben hat, ob sie die schweizerische Zahlstelle zur freiwilligen Meldung nach Art. 9 Abkommen AT ermächtigt oder die steuerliche Regularisierung stattdessen bei den betreffenden Konten oder Depots durch Einmalzahlung erfolgen soll (vgl. E. 2.1.3).

Die Einmalzahlung bemisst sich nach dem Anhang I des Abkommens AT, wobei ein Steuersatz von 30 % gilt (Art. 7 Ziff. 2 Abkommen AT). Gleichzeitig mit der Erhebung der Einmalzahlung ist gemäss Art. 7 Ziff. 3 Sätze 1 und 2 Abkommen AT seitens der schweizerischen Zahlstelle zuhanden der betroffenen Person eine Bescheinigung nach festgelegtem Muster auszustellen, welche die folgenden Angaben enthält:

«a) Identität (Name und Geburtsdatum) und Wohnsitz der betroffenen Person; b) soweit bekannt, die österreichische Finanzamts- und Steuernummer und / oder die österreichische Sozialversicherungsnummer; c) Name und Anschrift der schweizerischen Zahlstelle; d) Kundennummer der betroffenen Person (Kunden-, Konto- oder Depot-Nummer, IBAN-Code); e) Betrag der Einmalzahlung und Berechnungsmodalitäten.»

Die Bescheinigung gilt als genehmigt, wenn die betroffene Person nicht innerhalb von 30 Tagen nach deren Zustellung Einspruch erhebt (Art. 7 Ziff. 3 Satz 3 Abkommen AT).

Gemäss Art. 7 Ziff. 4 Abkommen AT überweist die schweizerische Zahlstelle nach Genehmigung der Bescheinigungen die erhobenen Einmalzahlungen jeweils monatlich an die zuständige schweizerische Behörde. Überweisungsempfängerin ist dabei (gemäss Art. 2 Bst. d zweiter Gedankenstrich Abkommen AT in Verbindung mit Art. 5 Abs. 1 IQG) die ESTV.

2.1.5 Versäumt es die schweizerische Zahlstelle, eine betroffene Person zu identifizieren und sie über ihre Rechte sowie Pflichten gemäss Art. 5 Abkommen AT zu informieren, und wird diese Person nachträglich durch die schweizerische Zahlstelle als betroffene Person identifiziert, kann die betroffene Person mit Einverständnis der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gleichwohl die Rechte und Pflichten nach Art. 5 Abkommen AT wahrnehmen (Art. 12 Ziff. 1 Satz 1 Abkommen AT). Dabei ist die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nach Art. 7 Abkommen AT oder die freiwillige Meldung nach Art. 9 Abkommen AT innert einer von diesen Behörden gemeinsam festzusetzenden Frist durchzuführen (Art. 12 Ziff. 1 Satz 2 Abkommen AT; zum Verzugszins, der in entsprechenden Fällen auf der Einmalzahlung zu erheben ist, vgl. Art. 12 Ziff. 2 Abkommen AT).

2.2

2.2.1 Das IQG regelt die Umsetzung von Abkommen über die Zusammenarbeit im Steuerbereich, insbesondere die steuerliche Regularisierung von Vermögenswerten bei schweizerischen Zahlstellen (vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a IQG). Es gilt namentlich für das Abkommen AT (vgl. Art. 1 Abs. 2 Satz 1 IQG in Verbindung mit Ziff. 3 des Anhangs zum IQG). Vorbehalten bleiben abweichende Vorschriften des Abkommens AT (vgl. Art. 1 Abs. 3 IQG).

2.2.2 Laut Art. 4 Abs. 1 IQG erheben die schweizerischen Zahlstellen die Einmalzahlungen gemäss dem jeweils anwendbaren Abkommen.

2.2.3 Die betroffene Person kann innert 30 Tagen nach Zustellung der Bescheinigung der Einmalzahlung gegenüber der schweizerischen Zahlstelle schriftlich erklären, mit dieser Bescheinigung nicht einverstanden zu sein (vgl. Art. 4 Abs. 3 Satz 1 IQG). Gegebenenfalls bemüht sich die schweizerische Zahlstelle mit der betroffenen Person um eine einver-

nehmliche Lösung in Übereinstimmung mit dem anwendbaren Abkommen (vgl. Art. 4 Abs. 3 Satz 2 IQG). Innert 60 Tagen nach Zustellung der schriftlichen Erklärung erstellt die schweizerische Zahlstelle eine neue Bescheinigung oder bestätigt die Gültigkeit der ersten Bescheinigung (Art. 4 Abs. 3 Satz 3 IQG).

Gemäss Art. 4 Abs. 4 Satz 1 IQG gilt eine Bescheinigung als genehmigt, wenn die betroffene Person nicht innerhalb von 30 Tagen nach Zustellung der neuen Bescheinigung oder der Bestätigung der Gültigkeit der ersten Bescheinigung bei der ESTV schriftlich den Erlass einer Verfügung beantragt.

2.2.4 Art. 9 IQG enthält gesetzliche Regelungen für den Fall der nachträglichen Identifizierung einer betroffenen Person durch die Zahlstelle, nämlich insbesondere die Pflicht der Zahlstelle, diese Person oder die andere Vertragspartei unverzüglich schriftlich zu benachrichtigen (Abs. 1), und die Regelung, dass innert drei Monaten ab Zustellung dieser Benachrichtigung bei der ESTV nach Massgabe des anwendbaren Abkommens ein schriftliches Gesuch um steuerliche Regularisierung der Vermögenswerte der betroffenen Person zu stellen ist (Abs. 2). In einem solchen Gesuch ist unter anderem die entsprechend dem Abkommen ausgewählte Möglichkeit für die steuerliche Regularisierung anzugeben (vgl. Art. 9 Abs. 3 Bst. a IQG).

2.2.5 Laut Art. 21 Abs. 1 IQG sorgt die ESTV für die richtige Anwendung der Vorschriften der Abkommen und des IQG, soweit dieses nichts anderes bestimmt. Ferner erlässt die ESTV gemäss Art. 21 Abs. 2 IQG alle Verfügungen und trifft sie alle Entscheide, welche für die Anwendung dieser Vorschriften notwendig sind.

Gemäss Art. 36 Abs. 1 IQG überprüft die ESTV die Erfüllung der Pflichten der schweizerischen Zahlstellen im Zusammenhang mit der Durchführung der Abkommen. Stellt sie fest, dass eine schweizerische Zahlstelle ihren Pflichten nicht oder mangelhaft nachgekommen ist, gibt sie der Zahlstelle Gelegenheit zur Stellungnahme zu den festgestellten Mängeln (Art. 36 Abs. 3 IQG). Wenn sich die schweizerische Zahlstelle und die ESTV nicht einigen können, erlässt Letztere eine Verfügung (Art. 36 Abs. 4 IQG). Laut Art. 36 Abs. 5 IQG erlässt die ESTV auf Antrag eine Feststellungsverfügung über die Zahlstelleneigenschaft (Bst. a), die Grundlagen der Erhebung der Einmalzahlungen, der abgeltenden Steuer oder der Abgeltungszahlung (Bst. b), den Inhalt der Meldungen nach Art. 6 oder 16 IQG (Bst. c) und den Inhalt der Bescheinigungen (Bst. d).

[...]

5.

5.1 Vorliegend ist zu Recht unbestritten, dass die C. AG eine schweizerische Zahlstelle im Sinne des Abkommens AT bildet und der Beschwerdeführer als betroffene Person mit

Ansässigkeit in der Republik Österreich (vgl. E. 2.1.1) die im Streit liegende Kontobeziehung zu dieser Bank sowohl am Stichtag 2, das heisst am 31. Dezember 2010, als auch beim Inkrafttreten des Abkommens AT am 1. Januar 2013 unterhielt. Infolgedessen war der Beschwerdeführer nach dem Abkommen AT verpflichtet, bis zum Stichtag 3, also bis zum 31. Mai 2013, der Beschwerdegegnerin schriftlich mitzuteilen, ob die steuerliche Regularisierung der auf dem fraglichen Konto liegenden Vermögenswerte durch Einmalzahlung erfolgen soll oder ob er die Beschwerdegegnerin zur freiwilligen Meldung im Sinne von Art. 9 Abkommen AT ermächtigt (vgl. E. 2.1.3).

Unbestrittenermassen hat der Beschwerdeführer innert der Frist bis zum 31. Mai 2013 keine schriftliche Mitteilung der genannten Art an die Beschwerdegegnerin abgegeben. Uneinigkeit besteht unter den Verfahrensbeteiligten jedoch bezüglich der Frage, ob aufgrund dieses Fristversäumnisses zwingend eine Nachversteuerung durch Einmalzahlung zu erfolgen hatte: Die Vorinstanz und die Beschwerdegegnerin nehmen an, dass der Beschwerdeführer als betroffene Person wegen dieses Fristversäumnisses das Recht verwirkt hat, eine Einmalzahlung durch Ermächtigung zur Meldung gemäss Art. 9 Abkommen AT abzuwenden. Demgegenüber stellt sich der Beschwerdeführer sinngemäss auf den Standpunkt, er sei nicht auf rechtskonforme Weise über seine sich aus dem Abkommen AT ergebenden Rechte und Pflichten informiert worden. Nach seiner Auffassung kann ihm deshalb das Verpassen der Frist bis zum 31. Mai 2013 nicht entgegengehalten werden.

5.2 Die Beschwerdegegnerin war als Zahlstelle verpflichtet, den Beschwerdeführer innert zwei Monaten nach dem Inkrafttreten des Abkommens AT, also bis zum 28. Februar 2013, über den Inhalt des Abkommens und die daraus resultierenden Rechte sowie Pflichten des Beschwerdeführers als betroffene Person zu informieren (vgl. E. 2.1.2).

[...]

5.3 [V]orliegend [ist] nicht nachgewiesen, dass die schweizerische Zahlstelle die ihr zukommende Pflicht, den beschwerdeführerischen Kontoinhaber innert der Frist bis zum 28. Februar 2013 über den Inhalt des Abkommens AT und die daraus resultierenden Rechte sowie Pflichten der betroffenen Person zu informieren (vgl. E. 2.1.2), ordnungsgemäss erfüllt hat. Es fragt sich, ob der Beschwerdeführer daraus im vorliegenden Verfahren etwas zu seinen Gunsten ableiten kann.

5.3.1 Nach dem Wortlaut der hier interessierenden Vorschriften des Abkommens AT ist die Einhaltung der fraglichen Informationspflicht der Zahlstelle keine Voraussetzung für die Erhebung der Einmalzahlung. Vielmehr stellen Art. 5 Ziff. 1 und 3 Abkommen AT und Art. 9 Ziff. 1 Abkommen AT nach ihrer Formulierung einzig und zwingend darauf ab, ob an einem bestimmten Stichtag (nämlich dem Stichtag 3 bzw. per 31. Mai 2013) eine Mitteilung der betroffenen Person über ihre Ermächtigung zur Einmalzahlung oder aber

eine solche zur freiwilligen Meldung vorliegt (vgl. E. 2.1.1 und E. 2.1.3). Ebenso zwingend statuieren diese Abkommensbestimmungen, dass die Nachversteuerung durch Einmalzahlung zu erfolgen hat, falls bis zum erwähnten Stichtag 3 die betroffene Person keine solche Mitteilung abgegeben hat. Die Erhebung der Einmalzahlung ist nach dem Abkommenstext indes nicht davon abhängig, dass die Zahlstelle ihrer Informationspflicht ordnungsgemäss nachgekommen ist.

Ziel und Zweck der hier interessierenden Abkommensregelung über die Nachversteuerung von Vermögenswerten von in der Republik Österreich ansässigen betroffenen Personen ist die Sicherstellung der effektiven Besteuerung dieser Personen in Österreich (vgl. E. 2.1.1). Dazu dienen sowohl die Einmalzahlung als auch die freiwillige Meldung. Mit Blick darauf, dass die Erhebung der Einmalzahlung (bei Erfüllung der dafür statuierten Voraussetzungen) nach dem Abkommen bereits per 31. Mai 2013, also noch vor Ablauf von fünf Monaten ab Inkrafttreten des Vertragswerkes zu erfolgen hat (vgl. E. 2.1.1 und E. 2.1.4), ist davon auszugehen, dass die Vertragsstaaten eine rasche Regularisierung der Vergangenheit anstrebten. Ein Zurückkommen auf eine per diesen Stichtag erhobene Einmalzahlung infolge Verletzung der Informationspflicht durch die Zahlstelle stünde nicht nur zum Abkommenstext, sondern auch zu dieser Zielsetzung im Widerspruch.

Die Informationspflicht der Zahlstelle dürfte demgegenüber zwar wohl auch darin begründet sein, sicherzustellen, dass die betroffenen Personen die ihnen aufgrund des Abkommens zustehende Wahlmöglichkeit zwischen Einmalzahlung und freiwilliger Meldung fristgerecht wahrnehmen können. Indes lässt sich allein daraus nicht ableiten, dass die Erhebung der Einmalzahlung per 31. Mai 2013 nur unter der Voraussetzung, dass die Zahlstelle ihrer Informationspflicht nachgekommen ist, erhoben werden kann. Denn nebst dem Wortlaut sowie dem Ziel und Zweck der in Frage stehenden Abkommensvorschriften spricht auch der Zusammenhang, in welchem diese Bestimmungen stehen, gegen die Annahme einer solchen Verknüpfung zwischen der Informationspflicht der Zahlstelle und den Voraussetzungen der Einmalzahlung:

Indem die Einmalzahlung (in Art. 7 f. Abkommen AT) vor der freiwilligen Meldung (in Art. 9 f. Abkommen AT) geregelt und in Art. 9 Ziff. 1 Abkommen AT von einem Entfallen der Erhebung der Einmalzahlung im Falle einer schriftlichen Ermächtigung zur Meldung die Rede ist, sieht das Abkommen nach seiner Systematik die Erhebung der Einmalzahlung als Regelfall zur Regularisierung von Vermögenswerten und die freiwillige Meldung als Alternative dazu vor (zu vergleichbaren Regelungen in anderen Abkommen der Schweiz im Ergebnis ebenso JÜRIG BIRRI/HEIKO KUBAILE, Die Steuerabkommen mit Deutschland und Grossbritannien, in: Daniel Lengauer/Giordano Rezzonico [Hrsg.], Chancen und Risiken rechtlicher Neuerungen 2011/2012, 2012, S. 150 ff., S. 155). Dies legt ebenfalls den Schluss nahe, dass auch bei Missachtung der Informationspflicht durch die Zahlstelle nach dem Stichtag 3 für die Erhebung der Einmalzahlung (31. Mai 2013)

grundsätzlich (bzw. unter Vorbehalt abkommensrechtlicher Sondervorschriften) keine freiwillige Meldung anstelle der Einmalzahlung mehr zulässig ist.

Sodann spricht auch die Regelung von Art. 5 Ziff. 1 Satz 2 Abkommen AT, wonach eine von der betroffenen Person ab Inkrafttreten des Abkommens abgegebene Mitteilung über die von ihr gewünschte Art der Nachversteuerung unwiderruflich ist (vgl. E. 2.1.3), gegen die Annahme, dass die Erfüllung der Informationspflicht der Zahlstelle Voraussetzung für die Erhebung der Einmalzahlung bildet. Denn diese Regelung impliziert, dass die betroffene Person unter Umständen schon vor der Geltung der abkommensrechtlichen Informationspflicht der Zahlstelle und vor Erhalt der Informationen über das Abkommen AT durch die Zahlstelle eine entsprechende Mitteilung machen kann. Letzteres drängt zusätzlich den Schluss auf, dass die Erhebung der Einmalzahlung nicht an die Erfüllung der Informationspflicht durch die Zahlstelle gekoppelt ist.

Das Abkommen AT statuiert zudem einzig für den vorliegend nicht einschlägigen Fall, dass die schweizerische Zahlstelle eine betroffene Person erst nach dem Stichtag 3 als betroffene Person identifiziert, (im Sinne einer Ausnahme) die Möglichkeit einer freiwilligen Meldung nach diesem Stichtag (vgl. Art. 12 Abkommen AT sowie vorn E. 2.1.5). Eine analoge Anwendung dieser Regelung bei Fällen, bei welchen die Zahlstelle eine betroffene Person zwar rechtzeitig identifiziert, sie aber nicht fristgerecht informiert hat, erscheint als ausgeschlossen. Denn mit Blick auf das Ausgeführte ist davon auszugehen, dass die Vertragsstaaten eine ausdrückliche Regelung getroffen hätten, wenn sie bei nicht abkommenskonformer Information identifizierter betroffener Personen durch die Zahlstelle eine weitere Ausnahme von der Massgeblichkeit des Stichtages 3 gewollt hätten. Eine entsprechende Regelung fehlt jedoch – wie aufgezeigt – im vorliegenden Abkommenstext. Auch besteht keine Verknüpfung zwischen der Informationspflicht der Zahlstelle und dem Recht der betroffenen Person zur Wahl zwischen Einmalzahlung oder freiwilliger Meldung dergestalt, dass die Erteilung der abkommensrechtlich vorgeschriebenen Informationen durch die Zahlstelle dieses Wahlrecht (erst) begründen würde. Zudem enthält das Abkommen bezeichnenderweise keine ausdrückliche Regelung, wonach die betroffene Person (generell oder im Fall der versäumten Information durch die Zahlstelle) innert einer bestimmten Frist ab dem Zeitpunkt der Information durch die Zahlstelle die ihr zustehende Wahl treffen müsste und diese Frist bei unterlassener oder verspäteter Information über den massgebenden Stichtag vom 31. Mai 2013 hinaus laufen könnte.

5.3.2 Nach dem Gesagten ist die hier in Frage stehende abkommensrechtliche Vorschrift, wonach die schweizerische Zahlstelle die Konto- und Depotinhaber bis zum 28. Februar 2013 über den Inhalt des Abkommens AT und die daraus resultierenden Rechte sowie Pflichten der betroffenen Person zu informieren hat (vgl. Art. 4 Abs. 1 Abkommen AT), auf Abkommensebene in dem Sinne als blosse Ordnungsvorschrift zu verstehen,

als ihre Missachtung abkommensrechtlich keine Konsequenzen mit Bezug auf per 31. Mai 2013 von schweizerischen Zahlstellen erhobene Einmalzahlungen und die gestützt darauf ausgestellten Bescheinigungen nach sich zieht.

Insoweit, als die Abkommensvorschrift zur Informationspflicht der Zahlstelle in diesem Sinne als Ordnungsvorschrift zu verstehen ist, geht das Abkommen AT allfälligen abweichenden Bestimmungen des IQG vor (vgl. Art. 1 Abs. 3 IQG sowie vorn E. 2.2.1). Daher kann es für die Frage der Rechtmässigkeit einer in Verletzung der Informationspflicht erhobenen Einmalzahlung und der dazu ausgestellten Bescheinigung keine Rolle spielen, ob die ESTV im Einzelfall – namentlich gestützt auf die vorn in E. 2.2.5 genannten Vorschriften des IQG – dazu berechtigt und verpflichtet gewesen wäre, die seitens der Zahlstelle zu Unrecht unterlassene Information des Konto- oder Depotinhabers zu ahnden.

5.3.3 Vorliegend ist zwar nicht erstellt, dass die Beschwerdegegnerin als Zahlstelle ihrer Informationspflicht nachgekommen ist (vgl. E. 5.2). Aus diesem Umstand lässt sich aber entsprechend dem Dargelegten (vgl. E. 5.3.1 f.) nicht ableiten, dass der Beschwerdeführer trotz ungenutzten Ablaufs der Frist zur Ermächtigung der Zahlstelle zur Meldung bis zum 31. Mai 2013 die Einmalzahlung abwenden bzw. rückgängig machen könnte. Ebenso wenig ist Konsequenz der Verletzung der Informationspflicht, dass die Bescheinigung der Beschwerdegegnerin vom 31. Mai 2013 über die Nachversteuerung durch Einmalzahlung nicht rechtskonform wäre bzw. als nicht genehmigt gelten müsste. Es ist somit mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass vorliegend eine Nachversteuerung durch Einmalzahlung zu erfolgen hatte, weil der Beschwerdeführer innert der Frist bis zum 31. Mai 2013 keine schriftliche Mitteilung an die Beschwerdegegnerin abgegeben hat, nach welcher er diese Zahlstelle zur Regularisierung der streitbetroffenen Vermögenswerte durch Meldung ermächtigte. Ferner folgt aus dem Gesagten, dass die von der C. AG ausgestellte Bescheinigung vom 31. Mai 2013 als genehmigt zu gelten hat.

[...]

Nicht greifen kann in diesem Zusammenhang ferner Art. 13 Ziff. 3 Abkommen AT (Rückerstattung der Einmalzahlung), allein schon deshalb, weil die fragliche Einmalzahlung – wie gezeigt – nicht ohne rechtlichen Grund erfolgte.

[...]